

BGer 2C 772/2021 vom 8. November 2022

Bundesgericht, 2022-11-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_772_2021

FR: TF 2C 772/2021 du 8 novembre 2022

IT: TF 2C 772/2021 del 8 novembre 2022

Regeste

Assistance administrative (CDI CH-FR) | Entraide et extradition

Erwägungen

E. 1

Les arrêts attaqués sont des décisions finales (art. 90 LTF), rendues dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) émanant du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF). Seul un recours en matière de droit public est donc envisageable (cf. art. 113 LTF a contrario), aux conditions des art. 83 ss LTF .

E. 2

Contre les décisions en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, le recours en matière de droit public n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l' art. 84 al. 2 LTF (cf. art. 83 let . h et 84a LTF).

E. 2.1

La présence d'une question juridique de principe suppose que la décision en cause soit déterminante pour la pratique; tel est notamment le cas lorsque les instances inférieures doivent traiter de nombreux cas analogues ou lorsqu'il est nécessaire de trancher une question juridique qui se pose pour la première fois et qui donne lieu à une incertitude caractérisée, laquelle appelle de manière pressante un éclaircissement de la part du Tribunal fédéral (ATF 139 II 404 consid. 1.3; 340 consid. 4; arrêt 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 1.3 non publié in ATF 141 II 436 , mais in Archives 84 p. 559 et traduit in RDAF 2016 II 374). Conformément à l' art. 84 al. 2 LTF , applicable par renvoi de l' art. 84a LTF , un cas est particulièrement important notamment lorsqu'il y a des raisons de supposer que la procédure à l'étranger viole des principes fondamentaux ou comporte d'autres vices graves. La reconnaissance d'un cas particulièrement important doit être admise avec retenue. Le Tribunal fédéral jouit à cet égard d'un large pouvoir d'appréciation (ATF 145 IV 99 consid. 1.2 et les références; 139 II 340 consid. 4). Seule une violation importante et suffisamment crédible des principes fondamentaux de la procédure, y compris de la procédure suisse (ATF 145 IV 99 consid. 1.3), peut conduire à considérer que la condition de recevabilité posée à l' art. 84 al. 2 LTF est remplie (ATF 145 IV 99 consid. 1.5).

E. 2.2

Lorsqu'il entre en matière, le Tribunal fédéral examine l'affaire en application des art. 95 ss et 105 ss LTF dans leur ensemble, sans se limiter aux seules questions justifiant l'entrée en matière selon l' art. 84a LTF (cf. ATF 141 II 14 consid. 1.2.2.4 et les références).

E. 2.3

En l'espèce, les recourantes exposent que les arrêts attaqués soulèvent la question juridique de principe de savoir si l'Administration fédérale peut notifier une décision finale à l'ayant droit économique d'un compte bancaire par publication dans la Feuille fédérale et ignorer que la société titulaire dudit compte lui a indiqué le nom d'un mandataire suisse habilité à recevoir des notifications. Elles se demandent si, dans un tel cas, on ne devrait pas attendre de l'Administration fédérale qu'elle contacte au préalable ce mandataire pour savoir s'il représente également l'ayant droit économique du compte et si, avant de notifier une décision finale par voie édictale, l'Administration fédérale ne devrait pas notifier directement une décision finale à une personne habilitée à recourir, si celle-ci, résidente et contribuable suisse, est aisément localisable. La manière dont l'Administration fédérale doit informer l'ayant droit économique d'un compte bancaire concerné par une demande d'assistance administrative, qui ne s'est pas annoncé auprès de l'Administration fédérale et qui se prétend résident suisse, concerne l'application de l'art. 14 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF; RS 651.1), qui régit l'information de l'existence d'une procédure d'assistance administrative aux personnes concernées, sous un angle qui n'a encore jamais été traité par le Tribunal fédéral. En outre, le point de savoir si le Tribunal administratif fédéral est fondé à déclarer irrecevable le recours qu'une personne qui n'a pas recouru contre une décision finale notifiée par voie édictale forme contre une décision finale qui a été notifiée à une autre personne liée au même compte bancaire génère une incertitude caractérisée sur une question qui touche à des principes fondamentaux de procédure et au droit d'être entendu. La situation du cas d'espèce est par ailleurs susceptible de se reproduire fréquemment, en particulier dans le contexte de la demande du 11 mai 2016. Cette demande, qui a porté sur près de 40'000 comptes bancaires, a fait l'objet d'une procédure d'exécution spécifique par l'Administration fédérale, qui a impliqué la notification de décisions finales distinctes et à des dates différentes à des personnes liées à un même compte bancaire. Le recours est donc recevable sous l'angle de l' art. 84a LTF .

E. 2.4

Au surplus, les recourantes ont qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). S'agissant de la recourante 1, enregistrée au Panama, il faut relever que la désignation des parties figurant en première page des arrêts attaqués ne mentionne plus qu'elle serait en liquidation. Dans ces circonstances, la Cour de céans s'en tiendra à cette nouvelle désignation, ce qui correspond aussi à celle que la recourante 1 utilise dans ses recours. S'agissant de la recourante 2, elle a succédé à feu C.B._____ (supra let. D) et a qualité de partie (art. 6 al. 3 et 17 al. 3 PCF, applicables par analogie selon l' art. 71 LTF , et art. 18a 2 e phrase LAAF). Les recourantes ont par ailleurs formé recours en temps utile (art. 100 al. 2 let. b LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF). Les recours sont partant recevables.

E. 3

Les arrêts attaqués ont été rendus sur recours formés par les mêmes personnes. Ils concernent les mêmes faits, développent le même raisonnement juridique, ont été rendus le même jour et ont le même dispositif. Par ailleurs, devant le Tribunal fédéral, A. _____ SA et feu C.B._____ ont formé ensemble un recours contre chacun de ces arrêts. Les recours soulèvent les mêmes questions juridiques et contiennent les mêmes conclusions, sous réserve du fait qu'ils mentionnent un numéro de compte bancaire différent. Dans ces circonstances, il se justifie, pour des motifs d'économie de procédure, de joindre les causes 2C_772/2021 et 2C_773/2021 et de les traiter dans un seul arrêt (art. 24 PCF [RS 273],

applicable par analogie en vertu de l' art. 71 LTF).

E. 4.1

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Toutefois, en vertu de l' art. 106 al. 2 LTF , il n'examine la violation de droits fondamentaux, ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal, que si ce grief a été invoqué et motivé par la partie recourante, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (ATF 147 II 44 consid. 1.2; 146 IV 114 consid. 2.1; 143 II 283 consid. 1.2.2).

E. 4.2

Pour statuer, le Tribunal fédéral se fonde sur les faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des situations visées à l' art. 105 al. 2 LTF .

E. 5

La demande d'assistance administrative du 11 mai 2016 qui est à l'origine de la présente procédure repose sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après: CDI CH-FR; RS 0.672.934.91). Ce texte est complété, en matière d'échange de renseignements, par le ch. XI du Protocole additionnel à la CH-FR, qui a été modifié par un accord du 25 juin 2014, entré en vigueur le 30 mars 2016 (RO 2016 1195), applicable à la présente cause (ATF 146 II 150 consid. 5). Sur le plan interne, c'est la LAAF, applicable en l'espèce (cf. art. 24 LAAF), qui concrétise l'exécution en Suisse de l'assistance administrative en matière d'échange de renseignements sur demande (cf. art. 1 LAAF ; ATF 146 II 150 consid. 5.4; 143 II 224 consid. 6.1; 628 consid. 4.3). Cette loi fédérale s'applique à la procédure en Suisse, dans la mesure où elle ne va pas à l'encontre de la convention de double imposition sur laquelle repose la demande d'assistance administrative à l'origine de la procédure (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.1).

E. 6

La demande d'assistance administrative du 11 mai 2016 a fait l'objet d'un arrêt de principe du 26 juillet 2019, partiellement publié in ATF 146 II 150 (supra let. A.d). Le Tribunal fédéral y a d'abord constaté que cette demande, qui concernait plusieurs dizaines de milliers de personnes, revêtait les caractéristiques d'une demande dite " collective " (ATF 146 II 150 consid. 4) et que l'autorité requérante était fondée à demander l'assistance administrative de la Suisse pour les périodes fiscales 2010 à 2015 en identifiant les personnes visées par d'autres moyens que par leur nom et leur adresse (ATF 146 II 150 consid. 5). Sur le fond, il a constaté que les conditions de l'octroi de l'assistance administrative à la France étaient remplies: les renseignements demandés remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable et que la demande du 11 mai 2016 ne constituait pas une pêche aux renseignements inadmissible (ATF 146 II 150 consid. 6). Enfin, le Tribunal fédéral a constaté que l'autorité requérante avait fourni des assurances à l'Administration fédérale que la France n'utiliserait les informations demandées que dans un contexte fiscal, dans le respect des dispositions conventionnelles applicables, et que toute utilisation dans un autre contexte serait soumise à autorisation préalable de l'autorité requise compétente des personnes et autorités désignées à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR. Il n'y avait par conséquent pas d'indices concrets que la France avait l'intention de violer le principe de spécialité ou l'obligation de garder le secret prévus à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR (ATF 146

II 150 consid. 7).

E. 7

Dans les arrêts attaqués, le Tribunal administratif fédéral s'est largement référé à cet arrêt de principe pour rejeter sur le fond le recours formé par A. _____ SA. Il a en outre estimé que, contrairement à ce que cette société faisait valoir, l'Administration fédérale n'avait pas violé l' art. 7 let . c LAAF en donnant suite à la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016. S'agissant de feu C.B. _____, le Tribunal administratif fédéral a jugé qu'il n'avait pas qualité pour agir contre les décisions finales des 7 et 9 octobre 2020 et que ses recours étaient partant irrecevables. Pour parvenir à cette conclusion, les juges précédents ont d'abord retenu que feu C.B. _____ avait été valablement informé de l'existence de la procédure d'assistance administrative par publication dans la Feuille fédérale du 26 juillet 2016 et qu'il s'était également vu valablement notifier une décision finale par voie édictale en date du 12 mai 2020. Or, faute de recours de sa part, cette décision était entrée en force. Par conséquent, feu C.B. _____ ne pouvait pas contester les décisions finales des 7 et 9 octobre 2020, car ces décisions, qui ne concernaient que A. _____ SA, ne contenaient aucune instruction nouvelle visant à produire des effets juridiques à son égard et ne constataient pas non plus de droits ou d'obligations supplémentaires par rapport à la décision finale du 12 mai 2020.

E. 8

A l'encontre des arrêts attaqués, les recourantes font d'abord valoir que le Tribunal administratif fédéral a violé le droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.) de feu C.B. _____, ainsi que l' art. 14 LAAF , en jugeant que l'Administration fédérale pouvait valablement recourir à la voie édictale, tant pour l'informer de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative que pour lui notifier une décision finale. Elles font aussi valoir que le Tribunal administratif fédéral a violé le droit d'être entendu de feu C.B. _____ en refusant de lui reconnaître la qualité pour recourir contre les décisions finales des 7 et 9 octobre 2020. Il convient par conséquent de commencer par vérifier si, sous l'angle du droit d'être entendu, l'Administration fédérale pouvait recourir à la voie édictale tout d'abord pour informer feu C.B. _____ de l'existence de la procédure d'assistance administrative (ci-après consid. 9.3) et, par la suite, pour lui notifier une décision finale (ci-après consid. 9.4). Si tel est le cas, il faudra alors se demander si le fait que C.B. _____ n'ait pas recouru contre la décision finale notifiée par voie édictale justifiait de déclarer irrecevables les recours formés par celui-ci contre les décisions finales des 7 et 9 octobre 2020 notifiées à A. _____ SA (ci-après consid. 9.5).

E. 9.1

Au préalable, il faut préciser que, dès lors que les griefs de violation du droit d'être entendu sont invoqués en lien avec les notifications par voie édictale, seule la recourante 2, qui a succédé à feu C.B. _____ dans la procédure (supra let. D), peut les faire valoir. En effet, la recourante 1 n'est pas légitimée, car elle n'est pas concernée personnellement (cf. arrêts 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 non publié in ATF 147 II 116 , mais in StE 2021 A 32 Nr. 44; 2C_918/2020 du 28 décembre 2021 consid. 4.5.1).

E. 9.2

La LAAF contient des dispositions qui régissent l'information des personnes concernées par une demande d'assistance administrative (art. 14 LAAF), la notification d'une décision finale octroyant l'assistance administrative (art. 17 LAAF) et la délimitation des personnes

qui ont qualité pour recourir contre une décision finale (art. 19 al. 2 LAAF). Ces dispositions concrétisent le droit d'être entendu garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. Par conséquent, si une personne habilitée à recourir n'est pas informée de la procédure ou d'une décision finale, parce que l'autorité compétente n'a pas procédé à une notification adéquate, il y a violation de son droit d'être entendu (cf. ATF 146 I 172 consid. 7; 145 II 119 consid. 4.2). Il en va de même si le Tribunal administratif fédéral prive à tort une personne du droit de recourir contre une décision finale. Cette privation peut en outre être constitutive d'une violation du droit d'accès à un juge, garanti à l' art. 29a Cst. (cf. ATF 144 I 181 consid. 5.3.2.1; 143 I 336 consid. 4.1). Comme les recourantes ne font pas valoir de violation de l' art. 29a Cst. (cf. supra consid. 4.1), seule la violation du droit d'être entendu peut être envisagée.

E. 9.3

L'information des personnes habilitées à recourir est régie à l' art. 14 LAAF en ces termes: 1 L'AFC informe la personne concernée des parties essentielles de la demande. 2 Elle informe de la procédure d'assistance administrative les autres personnes dont elle peut supposer, sur la base du dossier, qu'elles sont habilitées à recourir en vertu de l'art. 19, al. 2. 3 Lorsqu'une personne visée à l'al. 1 ou 2 (personne habilitée à recourir) est domiciliée à l'étranger, l'AFC invite le détenteur des renseignements à faire désigner par cette personne un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. Elle lui fixe un délai pour ce faire. 4 L'AFC peut informer directement la personne habilitée à recourir domiciliée à l'étranger, pour autant que: a. la notification par voie postale de documents à destination du pays concerné soit admise, ou que b. l'autorité requérante y consente expressément dans le cas particulier. 5 Lorsqu'une personne habilitée à recourir ne peut être contactée, l'AFC l'informe de la procédure d'assistance administrative par l'intermédiaire de l'autorité requérante ou par publication dans la Feuille fédérale. Elle invite la personne habilitée à recourir à désigner en Suisse un représentant autorisé à recevoir des notifications. Elle lui fixe un délai de dix jours pour ce faire.

E. 9.3.1

La disposition prévoit un mode d'information spécifique aux al. 3 et 4 pour les personnes concernées qui sont domiciliées à l'étranger. Dans ce cas, l' art. 14 al. 3 LAAF prévoit que l'Administration fédérale doit inviter le détenteur des renseignements à faire désigner par cette personne un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. Si le détenteur de renseignements ne contacte pas la personne habilitée à recourir, ce à quoi l'Administration fédérale ne peut le contraindre (ATF 145 II 119 consid. 6.2), cette dernière doit faire usage d'un autre mode de notification selon l' art. 14 al. 4 et 5 LAAF (ATF 145 II 119 consid. 7). Ces dispositions prévoient l'information directe par l'Administration fédérale, à certaines conditions (cf. al. 4), l'information par l'intermédiaire de l'autorité requérante ou l'information par publication dans la Feuille fédérale (cf. al. 5). La notification au sens de l'al. 5 est subsidiaire par rapport à l'information directe prévue à l'al. 4 (ATF 145 II 119 consid. 7.2 in fine). Si l'information directe n'est pas envisageable, on se trouve dans une situation où la personne habilitée à recourir ne peut être contactée. Dans ce cas, l' art. 14 al. 5 LAAF prévoit la notification par le biais de l'autorité requérante ou par publication dans la Feuille fédérale, sans instaurer de rapport de subsidiarité entre ces deux modes. Il appartient alors à l'Administration fédérale d'opter pour l'alternative la plus adaptée aux circonstances (cf. ATF 145 II 119 consid. 7.2.2). Lorsqu'il est difficile, voire impossible, de localiser le domicile d'une personne habilitée à recourir, on ne voit

manifestement pas qu'une publication dans la Feuille fédérale pour informer celle-ci de l'existence d'une procédure puisse apparaître comme un mode de notification inadéquat (ATF 145 II 119 consid. 7.3).

E. 9.3.2

Dans les arrêts attaqués, le Tribunal administratif fédéral a jugé que l'on ne pouvait pas reprocher à l'Administration fédérale de n'avoir pas essayé de contacter directement feu C.B._____ et de l'avoir informé de l'existence de la procédure par publication dans la Feuille fédérale du 26 juillet 2016.

E. 9.3.3

Comme l'a relevé à juste titre le Tribunal administratif fédéral, l'Administration fédérale ne connaissait pas le nom des personnes concernées par la demande du 11 mai 2016 lorsqu'elle l'a reçue, puisque cette demande les identifiait non pas au moyen de leur nom et de leur adresse, mais par des numéros de comptes. Une notification en application de l' art. 14 al. 4 LAAF était donc exclue. En outre, en l'absence de nom, la localisation de ces personnes était impossible, de sorte que l'on se trouve dans une situation où l'Administration fédérale était fondée à les informer de l'ouverture de la procédure par publication dans la Feuille fédérale, en application de l' art. 14 al. 5 LAAF (supra consid. 9.3.1 in fine). Par conséquent, le Tribunal administratif fédéral n'a pas violé l' art. 14 LAAF ni partant l' art. 29 al. 2 Cst. que cette disposition concrétise (cf. supra consid. 9.2) en retenant que l'on ne pouvait pas reprocher à l'Administration fédérale de ne pas avoir cherché à contacter feu C.B._____ directement pour l'informer de l'existence de la procédure, avant de l'en informer par publication dans la Feuille fédérale.

E. 9.4

La recourante 2 (cf. supra consid. 9.1) reproche ensuite au Tribunal administratif fédéral d'avoir violé le droit d'être entendu de feu C.B._____ en retenant que l'Administration fédérale était fondée à notifier à ce dernier une décision finale par voie édictale le 12 mai 2020. Elle soutient que l'Administration fédérale aurait pu aisément localiser feu C.B._____, puisqu'il était alors résident et contribuable suisse, ou alors contacter le représentant de A._____ SA pour savoir s'il le représentait aussi dans la procédure.

E. 9.4.1

La notification d'une décision finale de l'Administration fédérale octroyant l'assistance administrative est régie à l' art. 17 LAAF en ces termes: 1 L'AFC notifie à chaque personne habilitée à recourir une décision finale dans laquelle elle justifie l'octroi de l'assistance administrative et précise l'étendue des renseignements à transmettre. (...) 3 L'AFC notifie la décision finale à une personne habilitée à recourir domiciliée à l'étranger par l'intermédiaire du représentant autorisé à recevoir des notifications ou directement, dans la mesure où la notification par voie postale de documents à destination du pays concerné est admise. À défaut, elle notifie la décision par publication dans la Feuille fédérale.

E. 9.4.2

L'information relative au domicile des personnes habilitées à recourir figure soit dans la demande d'assistance administrative (si celle-ci identifie la personne visée par son nom et son adresse), soit dans la documentation que le détenteur de renseignements transmet à l'Administration fédérale, comme cela s'est passé dans le cas d'espèce (supra let. A.b). Dans un cas comme dans l'autre, la LAAF n'impose à l'Administration fédérale aucun devoir de

vérification ou d'investigation concernant ces informations, afin notamment de déterminer si, parmi les personnes liées à un domicile à l'étranger, certaines ne se seraient pas désormais domiciliées en Suisse. L'Administration fédérale peut s'en tenir aux informations qui lui sont transmises et procéder à la notification d'une décision finale en conséquence. En outre, lorsqu'une personne habilitée à recourir a désigné un représentant habilité à recevoir des notifications en Suisse, la LAAF n'impose pas non plus à l'Administration fédérale de contacter ce représentant pour lui demander s'il ne représenterait pas d'autres personnes habilitées à recourir dans la même procédure, mais qui ne se seraient pas annoncées. Par conséquent, si seul le titulaire d'un compte bancaire a désigné un représentant en Suisse habilité à recevoir des notifications, l'Administration fédérale n'a pas à s'enquérir auprès de ce dernier pour savoir s'il ne représenterait pas aussi le ou les ayants droit économiques dudit compte.

E. 9.4.3

L'art. 17 al. 3 LAAF prévoit un mode d'information spécifique pour les personnes dont le domicile est à l'étranger. La notification intervient alors soit par l'intermédiaire du représentant autorisé à recevoir des notifications (ce qui suppose que la personne concernée en ait indiqué un), soit directement, si la notification postale de documents à destination du pays concerné est admise. Selon la lettre de l'art. 17 al. 3 2 e phrase LAAF (" à défaut "), ce n'est qu'à titre subsidiaire que la notification de la décision finale intervient par publication dans la Feuille fédérale. Dans ce cas, la décision finale est réputée avoir été notifiée le jour de la publication (fiction de notification), de sorte que le délai de recours commence à courir le lendemain (art. 20 al. 1 PA ; CHARLOTTE SCHODER, in StAhiG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2014, n° 231 ad art. 17 StAhiG). Pour les personnes liées à un domicile en France et qui n'ont pas indiqué d'adresse de notification en Suisse, la notification directe au sens de l'art. 17 al. 3 2 e phrase LAAF est en principe possible en vertu de l'art. 17 par. 3 de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, entrée en vigueur pour la Suisse le 1er janvier 2017 et qui lie aussi la France (RS 0.652.1, communément désignée comme la " MAC " [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters]). Toutefois, cette convention ne couvre les périodes d'imposition qu'à partir du 1er janvier 2018 (cf. art. 28 par. 6 MAC et l'arrêt 2C_160/2019 du 5 novembre 2019 consid. 3.6, in RF 75/2020 p. 168). Par ailleurs, la Suisse et la France ont ratifié la Convention européenne du 24 novembre 1977 sur la notification à l'étranger des documents en matière administrative, qui est entrée en vigueur pour la Suisse le 1er octobre 2019 (RS 0.172.030.5), mais cette Convention n'est pas applicable à la matière fiscale (cf. l'art. 1 par. 2 de ladite convention et l'arrêt 2C_160/2019 du 5 novembre 2019 précité consid. 3.5). Enfin, si l'art. 28bis CDI CH-FR prévoit qu'un Etat peut faire procéder directement par voie postale à la notification d'un document à une personne se trouvant sur le territoire de l'autre Etat, cette disposition a été prévue à la demande de la France, en lien avec l'assistance à la notification de créances fiscales (commandements de payer relatifs à des créances publiques françaises; arrêt 2C_160/2019 du 5 novembre 2019 précité consid. 3.3 et les références) et ne s'applique donc pas à la notification d'actes relatifs à une procédure d'assistance administrative (cf. aussi déjà dans le même sens l' ATF 145 II 119 consid. 3.2, qui avait toutefois laissé cette question ouverte, la notification concernant en l'espèce une entité enregistrée dans un Etat tiers).

E. 9.4.4

En l'occurrence, il ressort de la documentation que la Banque a transmise à l'Administration fédérale que la dernière adresse connue de feu C.B. _____ était en France (art. 105 al. 2 LTF ; supra let. A.b). Par ailleurs, feu C.B. _____, informé par la voie édictale de l'existence de la procédure, n'a pas communiqué à l'Administration fédérale de représentant en Suisse habilité à recevoir des notifications. Quant à la notification directe avec la France, elle n'était d'emblée pas possible (supra consid. 9.4.3). En outre, c'est en vain que la recourante 2 soutient que l'Administration fédérale aurait pu aisément s'apercevoir que feu C.B. _____ vivait en Suisse et lui notifier par conséquent directement une décision finale à son domicile suisse, ou qu'elle aurait pu contacter le mandataire de la recourante 1 pour savoir s'il ne représentait pas aussi feu C.B. _____ dans la procédure (sur ces points supra consid. 9.4.2). Dans ces circonstances, l'Administration fédérale était fondée à notifier à celui-ci une décision finale par publication dans la Feuille fédérale, en application de l' art. 17 al. 3 LAAF . Il découle de ce qui précède que le Tribunal administratif fédéral n'a pas violé l' art. 17 LAAF ni, partant, l' art. 29 al. 2 Cst. , que cette disposition concrétise (supra consid. 9.2) en retenant que l'Administration fédérale avait valablement notifié à ce dernier une décision finale par publication dans la Feuille fédérale du 12 mai 2020.

E. 9.5

La recourante 2 (cf. supra consid. 9.1) reproche encore au Tribunal administratif fédéral d'avoir violé le droit d'être entendu de feu C.B. _____ en déclarant irrecevables ses recours contre les décisions finales des 7 et 9 octobre 2020 que l'Administration fédérale a notifiées à la recourante 1.

E. 9.5.1

Selon un principe général du droit, si une personne ne recourt pas contre une décision qui lui est régulièrement notifiée, cette décision devient définitive et ne peut plus faire l'objet d'un recours ordinaire (décision bénéficiant de la force de chose décidée). Un recours formé contre une telle décision est par conséquent irrecevable. Selon la jurisprudence, une nouvelle notification d'une même décision ne fait pas courir un nouveau délai de recours, lorsque le délai de recours précédent avait été correctement indiqué et qu'il est écoulé depuis lors (ATF 118 V 190 consid. 3a; arrêt 2C_705/2021 du 7 février 2022 consid. 6.3). Il en va a fortiori de même lorsqu'une personne qui fait l'objet d'une décision définitive recourt contre la même décision qui serait notifiée ultérieurement à une autre personne. Lui permettre de recourir contre cette seconde décision reviendrait à faire fi du caractère définitif de la décision qui lui a déjà été notifiée, ainsi que des délais de recours applicables, ce qui ne serait pas compatible avec le principe de sécurité juridique (cf. arrêt 2C_1049/2020 du 20 décembre 2021 consid. 7, spécialement 7.7, in StE 2022 B 96.22 Nr. 6, dans lequel le Tribunal fédéral a confirmé qu'une personne qui omet de participer à une procédure en tant que partie n'a pas de droit à être invitée ultérieurement à y participer). L'irrecevabilité du recours doit être prononcée indépendamment du point de savoir si c'est volontairement ou non que la personne n'a pas recouru contre la décision qui lui a été régulièrement notifiée antérieurement (arrêt 2C_1049/2020 précité consid. 7.5). L'irrecevabilité ne viole par ailleurs pas le droit d'être entendu de cette personne, dès lors qu'elle a eu l'occasion de recourir contre la décision antérieure (cf. aussi arrêt 2C_1049/2020 précité consid. 7.5).

E. 9.5.2

Dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, il n'est pas rare que plusieurs personnes aient qualité pour recourir dans une procédure. Tel est par exemple le cas lorsque l'autorité requérante cherche à obtenir le nom des titulaires d'un compte bancaire, ainsi que celui de ses ayants droit économiques. Ces personnes sont en effet des personnes concernées au sens de l' art. 3 let. a LAAF et ont qualité pour recourir au sens de l' art. 19 al. 2 LAAF (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.1). L'Administration fédérale doit en principe notifier une décision finale à chaque personne habilitée à recourir (cf. art. 17 al. 1 LAAF). Or, ces personnes ne sont pas forcément soumises aux mêmes règles de notification de l' art. 17 LAAF , et la LAAF n'impose pas à l'Administration fédérale de procéder aux différentes notifications en même temps. Il peut donc arriver que l'Administration fédérale procède à plusieurs notifications de la même décision finale à des moments différents, avec un délai de recours qui échoit par conséquent de manière échelonnée. Pour les motifs qui viennent d'être exposés (consid. 9.5.1), une personne qui ne recourt pas dans les délais contre la décision finale qui lui a été notifiée de manière régulière ne peut pas recourir contre la même décision finale notifiée ultérieurement à une autre personne.

E. 9.5.3

Dans le contexte spécifique de la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016, qui a concerné environ 40'000 comptes bancaires liés à des personnes enregistrées par la Banque sous un code domicile " France ", l'Administration fédérale a, conformément à l' art. 14 al. 5 LAAF (supra let. A. b et consid. 9.3.3), informé les personnes concernées de l'existence de la procédure par publication dans la Feuille fédérale du 26 juillet 2016, en leur demandant de lui communiquer, si elles souhaitent prendre part à la procédure, une adresse en Suisse ou de désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications dans un délai de 20 jours, sans quoi une décision finale leur serait notifiée par publication dans la Feuille fédérale. Puis, l'Administration fédérale a d'abord notifié une décision finale aux personnes concernées qui ne lui avaient pas communiqué une adresse de notification en Suisse (publication dans la Feuille fédérale du 12 mai 2020), et a ensuite notifié une décision finale à celles qui s'étaient annoncées auprès d'elle, à l'adresse qu'elles lui avaient indiquée. Concrètement, cela signifie que, lorsque seul le titulaire d'un compte bancaire s'est annoncé à l'Administration fédérale en indiquant le nom d'un représentant, alors que l'ayant droit économique de ce même compte ne s'est pas annoncé ni partant n'a fourni d'adresse de notification en Suisse, l'Administration fédérale a d'abord rendu la décision finale à l'égard de ce dernier, qu'elle lui a notifiée par publication dans la Feuille fédérale du 12 mai 2020, avant de rendre la même décision finale à l'égard du titulaire du compte, qu'elle a notifiée à l'adresse qu'il lui avait indiquée. C'est ce qui s'est produit en l'espèce. Ce procédé ne prête pas le flanc à la critique. Certes, l'Administration fédérale aurait tout aussi bien pu commencer par notifier une décision finale aux personnes lui ayant indiqué une adresse de notification en Suisse, puis notifier ensuite une décision finale par voie édictale à toutes celles qui ne l'avaient pas fait. Cependant, aucune règle procédurale n'impose un ordre de priorité. Or, la voie qu'a choisie l'Administration fédérale n'est pas contraire à la LAAF et elle a permis de respecter le droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.) des personnes concernées, puisqu'elles ont été valablement informées de l'ouverture de la procédure et qu'elles se sont vu valablement notifier une décision finale par publication dans la Feuille fédérale, contre laquelle elles ont eu l'occasion de recourir (cf. supra consid. 9.5.1). A cela s'ajoute que l'on peut raisonnablement partir du principe qu'une partie des personnes qui ne se sont pas annoncées l'ont fait alors même qu'elles n'ignoraient pas l'existence de la

procédure. Tel a pu être le cas lorsque, à la suite de l'annonce de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative par publication dans la Feuille fédérale du 26 juillet 2016, seule la société de domicile titulaire d'un compte bancaire concerné s'est annoncée à l'Administration fédérale et a indiqué une adresse de notification en Suisse, et non pas son ayant droit économique. Dans une telle situation, les personnes qui ont volontairement choisi de ne pas s'annoncer ne peuvent se plaindre des conséquences procédurales que leur propre choix a entraînées.

E. 9.5.4

En l'occurrence, l'Administration fédérale a rendu une décision finale impliquant la transmission à la France de renseignements concernant les comptes bancaires dont feu C.B._____ était l'ayant droit économique et la Société la titulaire. Elle a notifié cette décision finale à feu C.B._____ le 12 mai 2020. Faute de recours de sa part, cette décision est devenue définitive à la mi-juin 2020. Par conséquent, feu C.B._____ ne pouvait pas recourir contre les mêmes décisions finales, datées respectivement des 7 et 9 octobre 2021, que l'Administration fédérale a notifiées à la Société titulaire dudit compte.

E. 9.5.5

C'est donc à bon droit et sans violer le droit d'être entendu de feu C.B._____ que le Tribunal administratif fédéral a déclaré irrecevables les recours formés par feu C.B._____ contre les décisions finales des 7 et 9 octobre 2020.

E. 10

La recourant 1, dont le recours est recevable, fait valoir que le Tribunal administratif fédéral a violé l' art. 7 let . c LAAF en ne retenant pas que la demande d'assistance du 11 mai 2016 reposait sur des données volées. Elles lui reprochent de ne pas avoir tenu compte du fait que c'est un vol de données bancaires suisses puis leur acquisition, en 2012, par le Land allemand de Rhénanie du Nord-Westphalie, que la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016 a été rendue possible.

E. 10.1

Selon l' art. 7 let . c LAAF, il n'est pas entré en matière sur une demande d'assistance lorsqu'elle viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse. Le Tribunal fédéral a déjà clarifié la portée du principe de la bonne foi (art. 7 let . c LAAF en relation avec les art. 26 et 31 de la Convention de Vienne sur les traités du 23 mai 1969 [RS 0.111]) en lien avec l'utilisation de données bancaires volées en Suisse. Il a jugé qu'un Etat qui achèterait de telles données pour les utiliser ensuite dans le cadre de demandes d'assistance administrative adopterait un comportement contraire à la bonne foi. Par conséquent, la transmission de renseignements qui se trouveraient en lien de causalité avec l'exploitation de ces données est exclue (cf. ATF 143 II 225 consid. 6.4; arrêt 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.3 et 5.4). Hormis ce cas, la question de savoir si un Etat a violé le principe de la bonne foi dans les constellations visées par l' art. 7 let . c LAAF doit être appréciée en fonction des circonstances de chaque cas d'espèce (ATF 143 II 224 consid. 6.4). Si l'État requérant n'a pas lui-même acheté des données bancaires volées, la Suisse ne peut déclarer d'emblée comme contraire à la bonne foi une demande d'assistance administrative qui se fonderait sur de telles données. Il faut soit que la CDI applicable (ou dans un protocole s'y rapportant) réserve expressément cette situation, soit que l'État requérant ait violé d'une autre manière le principe de la bonne foi au sens de l' art. 26 CV (cf. notamment ATF 143 II

224 consid. 6.2; arrêts 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 6.2.2; 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.3, in StE 2018 A 32 Nr. 31, traduit in RDAF 2019 II 499; 2C_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 5.3.1, in StE 2018 A 31.4 Nr. 25, RDAF 2019 II 331). Le Tribunal fédéral a par exemple jugé que la France s'était comportée d'une manière contraire à la bonne foi vis-à-vis de la Suisse en formulant une demande d'assistance administrative sur la base des données volées dans la succursale genevoise de la Banque E._____, alors qu'elle s'était engagée à ne pas le faire (ATF 143 II 224 consid. 6.5-6.6).

E. 10.2

En l'occurrence, le Tribunal administratif fédéral a constaté en substance que, selon la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016, une enquête diligentée par le parquet de Bochum et des visites domiciliaires effectuées dans des succursales allemandes de la Banque en mai 2012 et juillet 2013 avaient abouti à la saisie de données concernant des contribuables français liés à des comptes ouverts auprès de la Banque en Suisse, et que ces données ont été communiquées à l'autorité requérante par l'administration fiscale allemande par la voie de l'assistance administrative fiscale prévue par la Directive n° 2011/16/UE. Sur la base de ces éléments, le Tribunal administratif fédéral a jugé que l'on ne pouvait pas retenir l'existence d'un comportement contraire à la bonne foi de la part de l'autorité requérante. Le fait que ces perquisitions soit par hypothèse intervenues dans le cadre d'une enquête qui avait été ouverte en Allemagne après qu'un land allemand ait acquis des données bancaires suisses concernant des contribuables allemands, ce qui avait donné lieu à une condamnation pénale en Suisse (cf. arrêt du Tribunal pénal fédéral SK.2016.34 du 21 janvier 2019) n'y changeait rien, puisque l'autorité requérante avait obtenu des informations concernant des contribuables français présumés par une voie légale.

E. 10.3

Le Tribunal fédéral a déjà jugé que, dans le cadre de la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016, l'existence d'un comportement contraire à la bonne foi de la part de l'autorité requérante en lien avec des données dites volées était exclue, dès lors que cette demande repose sur des informations qui lui ont été communiquées par l'Allemagne par la voie de l'assistance administrative, soit par une procédure légale, et qu'elles ont elles-mêmes été obtenues en Allemagne au cours de perquisitions, soit également par une procédure légale, de sorte que la question de l' art. 7 let . c LAAF ne se posait pas (cf. les arrêts 2C_974/2021 du 13 décembre 2021 consid. 2.2; 2C_435/2021 du 2 juin 2021 consid. 3.2 et 2C_320/2021 du 30 avril 2021 consid. 4.2). L'appréciation du Tribunal administratif fédéral dans les arrêts attaqués est conforme à cette jurisprudence. C'est par conséquent en vain que la recourante 1 se plaint d'une violation de l' art. 7 let . c LAAF.

E. 11

Ce qui précède conduit au rejet des recours.

E. 12

Succombant, les recourantes doivent supporter les frais de justice devant le Tribunal fédéral, solidairement entre elles (art. 66 al. 1 et 3 LTF). Il ne sera pas alloué de dépens (art. 68 al.1 et 3 LTF).